



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/3548-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1, vertreten durch Mag.C.D., vom 30. November 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird endgültig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 beantragte der Berufungswerber (Bw.), der ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt erzielt, Aufwendungen in Höhe von S 407.927,00 als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen.

Die Aufwendungen seien für einen postgradualen Fortbildungslehrgang in den USA getätigt und durch ein Forschungsstipendium in Höhe von S 36.000,00, ein zinsenloses Darlehen des Amtes der Tiroler Landesregierung in Höhe von S 30.000,00, ein Darlehen seitens seines Vaters in Höhe von S 275.000,00 und seiner Mutter in Höhe von S 65.000,00, sowie Eigenmittel in Höhe von S 1.927,00 finanziert worden.

Die strittigen Aufwendungen wurden zur Gänze nicht anerkannt.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** führte der Bw. aus, dass er zum Zeitpunkt des Antrittes des postgradualen Lehrganges bereits promovierter Jurist gewesen sei, im

August 1997 das Gerichtsjahr abgeschlossen habe und 2 1/2 Jahre Ausbildungszeit als Rechtsanwaltsanwärter vorweisen konnte. Dieser postgraduale Lehrgang habe zur Zielsetzung, die Vermittlung vertiefter, rechtlicher Kenntnisse und Fähigkeiten, um die zukünftigen Berufschancen der Teilnehmer zu verbessern. Die Aufwendungen für diesen Lehrgang seien somit eindeutig Fortbildungskosten.

Hinsichtlich der Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen führte der Bw. aus, dass gemäß § 21 b RAO der Rechtsanwalt für eine umfassende Ausbildung eines Rechtsanwaltes entsprechend dem Berufsbild Sorge zu tragen und dementsprechend hauptberuflich zu verwenden habe. Ein Verstoß gegen diese Verpflichtung stelle eine Berufspflichtverletzung dar. Die Tätigkeit eines Rechtsanwaltsanwärters stelle sich als Ausbildungsverhältnis dar und habe der Rechtsanwalt die Tätigkeit des Rechtsanwaltsanwärters gewissenhaft zu beaufsichtigen. Die Tätigkeit eines Rechtsanwaltsanwärters sei notwendig, um den zukünftigen freien Beruf des Rechtsanwalts zu erlernen.

Die Teilnahme an diesem beinahe einjährigen Fortbildungslehrgang stehe in keinem kausalen Zusammenhang mit dem Ausbildungsverhältnis Rechtsanwaltsanwärter, sondern sei nicht zuletzt auf Grund des beträchtlichen zeitlichen und finanziellen Aufwandes im Hinblick auf die zukünftige Berufsausübung als Rechtsanwalt getätigt worden. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen des Fortbildungslehrganges in die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 aufgenommen worden.

Die Aufwendungen seien irrtümlicherweise unter dem Titel Werbungskosten begehrt worden. Im vorliegenden Fall seien sie (Aufwendungen) nämlich vorbereitende Betriebsausgaben. Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit seien Betriebsausgaben, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt sei (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, § 4, Tz 235). Da die unterschiedlichen Begriffe aber am steuerlichen Ergebnis nichts änderten, hätte die belangte Behörde die Aufwendungen jedenfalls berücksichtigt müssen.

Betreffend die Konnexität der Aufwendungen zu künftigen Betriebseinnahmen führte der Bw. aus, dass Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen nur dann Betriebsausgaben seien, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen bestünde (VwGH-Erkenntnis v. 28.4.1983, Zl. 82/14/0150). Die Absolvierung eines ausländischen Postgraduate-Studiums, sowie die Erlangung eines ausländischen, akademischen Titels, sei eine der wenigen verbleibenden Möglichkeiten, die einem österreichischen Anwalt zur Verfügung stünden, sich nach außen von seinen Standesgenossen zu unterscheiden und werbewirksam auf besondere Fähigkeiten aufmerksam zu machen.

Weiters habe der Fortbildungslehrgang jenes juristische Know-how und die spezifischen Sprachkenntnisse vermittelt, die es dem Bw. erlauben, Dienstleistungen über das übliche angebotene Spektrum hinaus anzubieten. Schließlich sei der Bw. im Veranlagungszeitraum

assoziiertes Substitut einer großen österreichischen Wirtschaftskanzlei mit internationaler Anbindung gewesen und sein Substitutenpauschale in Honorierung des zeit- und kostenintensiven Fortbildungslehrganges gezahlt worden (vgl. Bestätigungsschreiben vom 30. Mai 2002).

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die geltend gemachten Aufwendungen in einem kausalen Zusammenhang mit dem Berufsbild des Rechtsanwaltes stünden und die Fortbildungskosten in einem zeitlichen Zusammenhang mit der zukünftigen Berufsausbildung als Rechtsanwalt getätigt worden seien. Die Früchte seiner Aufwendungen, nämlich der Grund und die Höhe des Substitutionsentgeltes, seien im Veranlagungsjahr 2000 angefallen, sodass die Aufwendungen steuerwirksam mit den Einnahmen aus der Rechtsanwaltstätigkeit zu verrechnen seien.

Mit **Mängelbehebungsbescheid** vom 24. Jänner 2002 führte das Finanzamt ua. aus, dass die Aufwendungen für den Fortbildungslehrgang mangels Bezahlung im Jahre 2000 nicht anzuerkennen seien (vgl. § 19 Abs. 2 EStG).

In der **Berufungsergänzung** vom 14. Februar 2002 stellte der Bw. die Tilgungsmodalitäten dar und habe er im Jahre 2000 folgende Zahlungen geleistet: S 65.000,00 an seine Mutter, S 20.000,00 an das Amt der Tiroler Landesregierung und S 91.666,67 an seinen Vater.

Weiters führte der Bw. aus, dass nach ständiger Rechtsprechung die unternehmerische Tätigkeit nicht erst mit der Einnahmenerzielung beginne, sondern bereits mit der Aufnahme der auf die Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit. Daher hätten auch Vorbereitungshandlungen die Unternehmenseigenschaft begründet. Aus diesem Grunde beantragte der Bw. die strittigen Ausgaben der Fortbildungsveranstaltung in Höhe von S 265.506,67 - bestehend aus Anlaufverlust 1998 (S 78.840,00), Anlaufverlust 1999 (S 10.000,00) und dem Betriebsausgabenanteil für 2000 (S 166.666,67) - als Betriebsausgaben bzw. ausgleichsfähige Anlaufverluste zu berücksichtigen.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** wurde begründend ausgeführt, dass tatsächlich zugeflossene Betriebseinnahmen den tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben gegenüberzustellen seien. Da erst der Einsatz der Darlehensmittel die gleichen steuerlichen Konsequenzen habe, wie die Verausgabung von Eigenmittel. Im vorliegenden Berufungsfall handle es sich um unbeachtliche Vermögensumschichtungen.

Im Jahr 2000 seien Darlehensrückzahlungen in Höhe von S 166.666,67 geleistet worden, die tatsächliche Bezahlung der Aufwendungen für den postgradualen Lehrgang habe jedoch in den Jahren 1997 und 1998 statt gefunden.

Hinsichtlich der Anerkennung der Anlaufverluste als Sonderausgaben führte das Finanzamt aus, dass unter Anlaufverluste Verluste zu verstehen seien, die innerhalb der ersten drei Veranlagungszeiträume ab Betriebseröffnung entstünden. Im gegenständlichen Fall habe die

Betriebseröffnung des Bw. im Jahre 2000 stattgefunden und seien für die Jahre 1997, 1998 und 1999 keine Veranlagungen – nach Rücksprache mit dem Finanzamt sei gemeint gewesen: keine betrieblichen Veranlagungen - durchgeführt worden.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** brachte der Bw. ergänzend vor, die Nichtberücksichtigung der Fortbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben würde gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere gegen das objektive Nettoprinzip, verstoßen.

Zwischenzeitig habe er in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 die Aufwendungen der gegenständlichen Fortbildungsveranstaltung als Betriebsausgaben geltend gemacht, sodass nun die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des Verlustvortrages gemäß § 18 Abs. 7 EStG vorlägen.

In dem seitens des unabhängigen Finanzsenats geführten Ermittlungsverfahren schränkte der Bw. sein Berufungsbegehren dahingehend ein, dass im Jahre 2000 Aufwendungen in Höhe von insgesamt S 85.000,00 (Darlehen der Mutter in Höhe von S 65.000,00 und Darlehen des Amtes der Tiroler Landesregierung in Höhe von S 20.000,00) zu berücksichtigen seien.

Gleichzeitig legte er betreffend die Rückzahlungen an das Amt der Tiroler Landesregierung diesbezügliche Bankbelege in Fotokopie vor. Hinsichtlich der Aufwendungen in Höhe von S 65.000,00 (Darlehen der Mutter) wurde ausgeführt, dass er diesen Betrag im Herbst 2000 seiner Mutter zurückgegeben habe. Betreffend das Darlehen seines Vaters sei im Jahr 2001 ein Betrag in Höhe von S 91.666,67 zurückgezahlt worden, wobei in diesem Zusammenhang anzumerken sei, dass ursprünglich eine Zahlung im Jahr 2000 vereinbart gewesen, jedoch mangels ausreichender Liquidität des Bw. die Rückzahlung um ein Jahr gestundet worden sei.

In einem telefonischen Vorhalt gab die Mutter des Bw., befragt zum Rückzahlungszeitpunkt des Darlehens, an, dass sie einen Betrag in Höhe von S 65.000,00 im September 2000 von ihrem Sohn erhalten habe. Sie könne sich deshalb so genau erinnern, weil ihr Sohn im Juni des selben Jahres in die Rechtsanwaltsliste eingetragen worden sei und weil er im September Geburtstag habe. Anlässlich seines Geburtstages habe er schließlich seine Mutter in Innsbruck besucht und ihr das Geld bar in einem Kuvert ausgehändigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes (Ausbildungskosten) zählen grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung; Kosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen (Fortbildungskosten) sind hingegen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Ein Universitätsstudium, aber auch ein Fachhochschulstudium dient in der Regel nicht der Berufsbildung, sondern der Berufsausbildung. Dies gilt auch für einen umfassenden postgradualen Studiengang, es sei denn, das postgraduale Studium wäre mit dem abgeschlossenen ersten Studium, auf Grund dessen der Steuerpflichtige seinen Beruf ausübt, derart qualifiziert verflochten, dass dadurch die Ausweitung der Berufskenntnisse ermöglicht wird. Unter dieser Voraussetzung ist die Absolvierung des postgradualen Studiums nicht als Ausbildung für das Ergreifen eines Berufes zu betrachten, sondern stellt sich als eine den Beruf fördernde Ergänzung, Vermehrung und Vertiefung der vorhandenen Kenntnisse im Sinne einer Berufsbildung dar. Ein und dieselbe Bildungsmaßnahme kann somit bei einer Person eine Berufsausbildung darstellen, während sie bei einer anderen Person aufgrund der Berufstätigkeit als Berufsbildung zu werten ist. Daher ist jeweils eine einzelfallbezogene Prüfung vorzunehmen (VwGH-Erkenntnis_31.1.2002, 2001/15/0098).

Soweit der Bw. nun in der Berufung vorbringt, der postgraduale Lehrgang habe für die Teilnehmer eine Verbesserung der zukünftigen Berufschancen durch die Vermittlung vertiefter rechtlicher Kenntnisse und Fähigkeiten zum Ziel gehabt, ist nicht zu erkennen, aus welchen Gründen die Aufwendungen für den postgradualen Lehrgang keine Fortbildungskosten darstellen.

Wenn der Bw. weiters ausführt, die geltend gemachten Aufwendungen seien vorbereitende Betriebsausgaben gewesen, wird darauf hingewiesen, dass bei der Prüfung der Frage, ob ein Aufwand betrieblich veranlasst ist, auch darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die allgemeine Verkehrsanschauung einen Aufwand als betrieblich oder betriebseigentümlich ansieht (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, § 4 Abs. 4 allgemein, Tz 1). Dass ein abgeschlossenes "LL.M-Studium" im Ausland jenes juristische Know – How und spezifische Sprachkenntnisse vermittelt, um internationale Klienten innerhalb und außerhalb Österreich qualitativ zu beraten, wird seitens des unabhängigen Finanzsenats nicht angezweifelt. Somit ist der im Jahre 2000 zurückgezahlte Betrag an das Amt der Tiroler Landesregierung in Höhe von S 20.000,00 als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Hinsichtlich der Darlehenszahlung an die Mutter des Bw., hat diese in einer für den unabhängigen Finanzsenat unbedenklichen Art und Weise bestätigt, den Betrag im Jahre 2000 erhalten zu haben, sodass die Aufwendungen in Höhe von S 85.000,00 ebenso als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

In der Berufungsergänzung führt der Bw. aus, dass die unternehmerische Tätigkeit nicht erst mit der Einnahmenerzielung beginne, sondern bereits mit der Aufnahme der auf die Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit. Daher hätten auch Vorbereitungshandlungen die Unternehmenseigenschaft begründet, sodass die Aufwendungen der Fortbildungsveranstaltung für die Jahre 1998, 1999 und 2000 als ausgleichsfähige Anlaufverluste zu berücksichtigen seien. Hiezu führte das Finanzamt begründend aus, dass

die vom Bw. geltend gemachten Anlaufverluste keine Verluste im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 darstellen. Anlaufverluste sind nämlich Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Dieser Rechtsmeinung schließt sich auch der unabhängige Finanzsenat an, zumal – wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat - in den Jahren 1997, 1998 und 1999 weder hinsichtlich der Einkünfte des Bw. eine betriebliche Veranlagung durchgeführt worden ist, noch der Bw. einen Betrieb eröffnet hat. Die oben zitierte Bestimmung gelangt demnach im vorliegenden Berufungsfall nicht zur Anwendung.

Soweit der Bw. in seinem Vorlageantrag vermeint, dass mit der Geltendmachung der Aufwendungen als Betriebsausgaben in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des Verlustvortrages vorlägen, unterliegt er einem Irrtum. Zum Einen ist das Abgabeverfahren betreffend das Jahr 1998 bereits rechtskräftig abgeschlossen (hinsichtlich einer Wiederaufnahme dieses Verfahrens wird auf die Begründung der diesbezüglichen Berufungsentscheidung verwiesen), zum Anderen hat der Bw. – wie oben schon erwähnt - seinen Betrieb erst im Jahre 2000 eröffnet.

Wenn der Bw. die Berücksichtigung der Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug), als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 beantragt, wird darauf hingewiesen, dass dafür die Voraussetzungen nicht vorliegen. Denn der Verlustabzug ist nur zulässig, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind (§ 18 Abs. 6 zweiter Satz). Der Verlustabzug ist damit auf die betrieblichen Einkünfte und außerdem auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 eingeschränkt. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist der Verlustabzug nur für Anlaufverluste zulässig (Doralt, EStG – Kommentar, Band I, § 18, Tz 285).

Schließlich vertrat der Bw. die Meinung, dass eine Nichtberücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere gegen das objektive Nettoprinzip verstoße. Abgesehen davon, dass ein Teil der Aufwendungen im Jahr 2000 sehr wohl als Betriebsausgaben Berücksichtigung findet, bleibt der Bw. hinsichtlich seines Vorbringens, die Nichtanerkennung der Ausgaben verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere das objektive Nettoprinzip, jedwede Begründung schuldig, sodass ein Eingehen auf diese Einwendungen nicht für notwendig erachtet wird.

Soweit der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vorläufig erlassen wurde, war dieser gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären, da eine Ungewissheit im Sinne des Absatz 1 leg.cit. nicht mehr vorliegt.

Ermittlung der Einkünfte:		
---------------------------	--	--

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		698.839,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel stpfl. Bezüge (245)		
Bezugsauszahlende Stelle		
C.,H.&S.	178.260,00	
Werbungskosten	-1.800,00	176.460,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-153.782,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		721.517,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Oktober 2004